



NÓTULAS ESPARSAS SOBRE O CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Orientador:

Rui Duarte Morais

Luís Filipe da Silva Peixoto

Porto, maio de 2013



NÓTULAS ESPARSAS SOBRE O CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Orientador:

Rui Duarte Morais

Luís Filipe da Silva Peixoto

Porto, maio de 2013

**À minha mulher, Rosa, aos meus
filhos Catarina Susana e José Filipe e
às minhas pequeninas Leonor Zita e
Rafaela Filipe.**

Os meus agradecimentos especiais:

Ao Professor Doutor Rui Duarte Morais a quem agradeço profundamente a amizade demonstrada, o incentivo para a frequência do Mestrado e a orientação profícua que me proporcionou.

Ao Conselheiro Jubilado Jorge Lopes de Sousa pela sua amizade e pela troca de opiniões que me tem proporcionado.

Ao meu primo Rui Leite da Silva, pela camaradagem, pela troca de conhecimentos e pela ajuda na concepção da parte gráfica deste trabalho.

**“Honeste vivere, alterum non laedere,
suum quique tribuere.”**

Eneo Domizio Ulpiano
[Digesta 1.1.10.1; Institutiones 1.1.3]

“Viver honradamente, não prejudicar
ninguém, dar a cada um o que é seu.”

Abreviaturas Principais

- AT** – Administração Tributária e Aduaneira
- CC** – Código Civil
- CIRE**- Código da Insolvência e Recuperação de Empresas
- CPC** – Código de Processo Civil
- CPCI** – Código de Processo das Contribuições e Impostos
- CPPT** – Código de Procedimento e de Processo Tributário
- CPT** – Código de Processo Tributário
- DGCI** – Direção-Geral dos Impostos
- DL** – Decreto-Lei
- DSGCT** – Direção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários
- LGT** – Lei Geral Tributária
- OE/2012** – Orçamento de Estado de 2012
- OE/2013** – Orçamento de Estado de 2013
- SEAF** – Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais
- STA** – Supremo Tribunal Administrativo
- TCAN** – Tribunal Central Administrativo Norte

ÍNDICE

INTRODUÇÃO	1
1 O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL.....	4
2 A SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO FISCAL	6
2.1 Suspensão da execução fiscal “ope legis”	7
2.1.1 Responsabilidade Tributária Subsidiária.....	7
2.1.2 Suspensão da execução em virtude de ação judicial sobre os bens penhorados	9
2.1.3 Efeito do processo de recuperação da empresa e de falência na execução Fiscal	10
2.1.4 Suspensão da execução – Penhora do direito e ação a herança indivisa.....	14
2.1.5 Declaração de falhas	14
2.1.6 Reclamações das decisões do órgão da execução fiscal	15
2.1.7 Proteção do trabalhador em caso de não pagamento pontual da retribuição.....	20
2.2 Suspensão da Execução fiscal com base na prestação de garantia ou da sua isenção.....	21
2.2.1 Procedimento de Revisão	21
2.2.2 Suspensão da execução. Garantias.....	21
2.2.3 Pagamento em prestações e outras medidas.	24
2.2.4 Suspensão da execução – Oposição	29
3 AS GARANTIAS	31
3.1.1 A prestação de garantia suficiente e idónea à suspensão da execução	31
3.1.2 A Fiança.....	39

INTRODUÇÃO

Selecionar um tema para desenvolver uma dissertação de Mestrado no âmbito do Direito Fiscal não é uma tarefa fácil, tendo em conta os problemas que diariamente se nos apresentam para resolução.

Apesar da dificuldade de escolha, a opção inicial foi a de desenvolver um tema relacionado com o Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e, entre as várias hipóteses, a matéria relacionada com a suspensão da execução fiscal e suas condicionantes, por ser um tema controverso e com plena atualidade.

Tanto mais complexo quanto a administração tributária insiste em escamotear o princípio da legalidade tributária no que concerne às garantias dos contribuintes¹, um problema que nos inquieta como cidadãos, quando o princípio da legalidade deve ser precisamente o conformador da atividade da administração tributária.

O procedimento tributário está sujeito a um conjunto de princípios que funcionam como fundamento e limite de toda a atuação da administração tributária².

O princípio da legalidade tem consagração constitucional no art.º 266.º, n.º 2, da CRP é ele que conforma o princípio de prevalência da lei, que proíbe à administração tributária a prática de atos contrários à mesma e implica a invalidade dos atos que a contrariem. Este princípio está também plasmado no art.º 3.º do CPA que determina que todos os órgãos da administração pública devem atuar em obediência à lei e ao direito.

A tributação deve respeitar os princípios da legalidade, igualdade, proporcionalidade, justiça, imparcialidade e celeridade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados tributários³.

¹ Art.º 8.º da LGT

² DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, *Direito Fiscal e Processo Tributário*, Coimbra Editora, 1.ª Edição, fevereiro 2013

³ Art.º 55.º da LGT

Impende sobre todos os contribuintes a obrigação⁴ de pagar atempadamente os impostos a que estão legalmente sujeitos. No tocante ao cumprimento desta obrigação, contém a legislação fiscal diversas normas que vão desde a definição dos prazos, meios e forma de pagamento voluntário, até à regulamentação dos meios procedimentais e processuais tendentes à cobrança coerciva das importâncias em dívida, quando aquele se não verifica, tendo o legislador definido como se processa a cobrança da dívida tributária sempre que esta não seja satisfeita no prazo de pagamento voluntário.

*“Quando o devedor não cumpre a obrigação tributária, efetuando o pagamento da dívida no prazo legal, a administração tributária está obrigada a promover a cobrança coerciva, através do processo de execução fiscal regulado nos art.ºs 103.º da LGT e 148.º e segs. do CPPT”*⁵.

O processo de execução fiscal deve prosseguir todos os seus trâmites no sentido da concretização da cobrança que se pretende, designadamente a penhora de bens do devedor (ato executivo por excelência)⁶, mesmo que o executado pretenda efetuar o pagamento em prestações⁷ que a lei lhe permite ou pretenda discutir judicialmente a legalidade do ato de liquidação (processo de impugnação judicial⁸ ou pedido de constituição de Tribunal Arbitral⁹) ou a exigibilidade dos tributos (processo de oposição judicial)¹⁰.

O prosseguimento da execução, designadamente a penhora ou a venda dos bens penhorados, pode causar prejuízo ao executado, que resulta muitas vezes da penhora efetuada o privar da disponibilidade de determinados bens e até comprometer a sua sobrevivência económica no caso de ser penhorado dinheiro, depósitos bancários ou

⁴ Art.º 31.º, n.º 1 da LGT

⁵ DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, Direito Fiscal e Processo Tributário, Coimbra Editora. 1.ª Edição, fevereiro 2013

⁶ JOSÉ LEBRE DE FREITAS, A ação Executiva Depois da Reforma, 5.ª Edição, Coimbra Editora, 2009, pág. 206

⁷ Art.º 199.º do CPPT

⁸ Art.º 99.º do CPPT

⁹ Art.º 10.º do DL 10/2011, de 20 de janeiro

¹⁰ Art.ºs 204.º e 205.º do CPPT

rendimentos, tais como parte do seu próprio salário¹¹, em se tratando de pessoas singulares que auferem apenas rendimentos do trabalho.

A lei, normalmente através da prestação de garantia¹² por parte do executado ou, através da isenção da prestação da garantia¹³, permite a suspensão do processo executivo¹⁴ para que o executado veja assegurados os seus legítimos interesses, assegurando-se assim o direito fundamental dos cidadãos de acesso à justiça consagrado no n.º 1 do art.º 20.º da CRP¹⁵, salvaguardando-se ainda a não aplicação do princípio “*solve et repete*”.

Isto, claro, sem prejuízo da indisponibilidade do crédito tributário nos termos do n.º 2 do art.º 30.º da LGT e da possibilidade da reversão da execução contra os funcionários em determinadas situações¹⁶.

É sobre as várias hipóteses de suspensão do processo de execução fiscal que o nosso trabalho se irá debruçar, abordando o problema da constituição ou dispensa de garantia tendo em vista a mencionada suspensão, bem como a problemática sobre a questão da garantia idónea como conceito indeterminado e discricionário.

Começaremos por nos referir à suspensão que resulta diretamente da lei (*ope leges*) e de seguida da suspensão condicionada à prestação ou isenção de garantia.

¹¹ Art.º 824.º, n.º 1, alínea a) do CC

¹² Art.º 52.º, n.º 2 da LGT

¹³ Art.º 52.º, n.º 4 da LGT

¹⁴ Art.º 52.º, n.º 1 da LGT

¹⁵ Art.º 9.º da LGT

¹⁶ Art.º 161.º do CPPT

1 O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL

O processo de execução fiscal tem por finalidade a cobrança coativa das dívidas à Fazenda Pública por parte dos contribuintes relapsos. É neste processo que é dada à administração tributária a possibilidade de satisfazer o crédito da “Fazenda” através da execução do património do devedor, reagindo ao incumprimento deste.

A simplicidade em relação ao processo de execução comum regulado pelo CPC e a celeridade na cobrança dos créditos tributários deveriam ser, na nossa opinião, as características fundamentais do processo de execução fiscal, o que não se verifica na prática, fruto da complexidade das normas que o regulam. O processo de execução fiscal, não obstante a finalidade do interesse público das receitas que se pretendem cobrar, torna-se, na prática, um processo moroso.

Para além da complexidade e especificidade das normas que regulam o processo de execução fiscal, acresce o facto de as normas do CPC¹⁷ serem de aplicação supletiva ao processo judicial tributário quando se verifica a existência de casos omissos. O problema da aplicação supletiva das normas do CPC tem levantado algumas divergências entre a doutrina e a jurisprudência.

Trata-se dum processo executivo especial, regulado pelo CPPT, que tem por finalidade através da apreensão e venda de bens do devedor, permitir a cobrança de quantia certa resultante de créditos de impostos ou outras importâncias que devam, em face de legislação habilitante, ser cobrados como de impostos se tratassem, conforme se refere no art.º 148.º do CPPT.

O processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos atos que não tenham natureza jurisdicional, sendo garantido aos interessados o direito de reclamação para o juiz da execução fiscal dos atos materialmente administrativos praticados por órgãos da administração tributária¹⁸.

¹⁷ Art.º 2.º, alínea e) do CPPT

¹⁸ Art.º 103.º da LGT e Art.ºs 276.º a 278.º do CPPT

A jurisprudência é unânime quanto a este entendimento¹⁹.

No processo de execução fiscal, o credor Estado assume em simultâneo as vestes de exequente e de executante. O Estado através da administração tributária assume a sua função administrativa e através dos tribunais, assume a sua função jurisdicional.

¹⁹ Ver entre muitos outros, os Acórdãos do STA de 15.04.2009 Proc.º. 130/09; 30.11.2001 Proc.º 983/11; 07.12.2011 Proc.º 1054/11; 14.12.2011 Proc.º 1072/11; 23/02/2012 Proc.º 59/12; 07.03.2012 Proc.º 185/12

2 A SUSPENSÃO DA EXECUÇÃO FISCAL

O processo de execução fiscal tem como fundamento a supremacia do interesse público sobre o interesse privado. Tal supremacia concede alguns privilégios à Fazenda Pública de modo a obter a satisfação de seus créditos, exigindo do contribuinte incumpridor a prestação de sua obrigação, quer pelo pagamento imediato após a citação, quer pela penhora de bens suficientes que serão leiloados ou vendidos por negociação particular para, através do produto da sua venda, permitir o pagamento do que se mostrar devido.

A administração tributária quando instaura um processo de execução fiscal, mais não pretende do que obter a cobrança coerciva de dívidas de tributos referidos no art.º 148.º do CPPT. No entanto, tendo em vista a defesa dos legítimos interesses do devedor, situações há em que a própria lei prevê a sustação do processo executivo. Nalguns casos a suspensão resulta da própria lei e opera automaticamente, noutros casos a suspensão depende da prestação de garantia por parte do devedor ou da sua dispensa, suspensão essa que perdura até que se venha a verificar um facto novo ou se atinja determinado pressuposto que dite o prosseguimento da execução no sentido da cobrança que se pretende obter ou mesmo a extinção da instância.

O art.º 52.º n.º 1 da LGT determina que “a cobrança da prestação tributária suspende-se no processo de execução fiscal em virtude do pagamento em prestações ou reclamação, recurso, impugnação e oposição à execução que tenham por objeto a ilegalidade ou inexigibilidade da dívida exequenda”.

O n.º 2 do mesmo dispositivo, determina que a referida suspensão depende da prestação de garantia idónea nos termos das leis tributárias. No entanto, no seu n.º 4, é prevista a isenção de garantia a pedido do executado nos casos de a sua prestação lhe causar prejuízo irreparável ou manifesta falta de meios económicos revelada pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, desde que em qualquer dos casos a insuficiência ou inexistência de bens não seja da sua responsabilidade.

Ou seja, desde que esteja em discussão a legalidade da dívida quer porque a sua liquidação seja ilegal quer por não ser exigível (não ser legal o recurso à sua cobrança pela via coerciva), suspende-se a cobrança, desde que a dívida esteja garantida.

No entanto, tendo em atenção a proibição de moratória e da suspensão da execução imposta pelo art.º 85.º do CPPT, temos que a suspensão da execução fiscal só é permitida nos casos permitidos na lei, sob pena de poder ser executado na qualidade de responsável tributário subsidiário²⁰ quem indevidamente conceder a moratória ou a suspensão.

No atual ordenamento jurídico-tributário português é possível individualizar algumas hipóteses em que, verificados que sejam determinados pressupostos, poderá ou deverá ocorrer a suspensão da execução fiscal.

2.1 Suspensão da execução fiscal “ope leges”

2.1.1 Responsabilidade Tributária Subsidiária

Conforme determina o n.º 3 do art.º 23.º da LGT, a execução fiscal fica suspensa desde o termo do prazo da oposição até à completa excussão do património do executado originário, sempre que no momento da reversão da execução fiscal não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados, por não se encontrar apurado o montante a pagar pelo responsável subsidiário/revertido.

Encontrando-se esgotados os procedimentos inerentes à execução fiscal tendentes ao pagamento das dívidas por parte do devedor originário ou do seu património, prossegue-se para a reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários legalmente identificados.

Os art.ºs 23.º e 24.º da LGT referem-nos, os pressupostos essenciais para que se possa concretizar a reversão da execução fiscal:

- a) A fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e seus responsáveis solidários sem prejuízo do benefício da excussão e o exercício, ainda que somente de facto, de funções de administração ou gestão em pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados; e

²⁰ Art.º 85.º, n.º 3 do CPPT

- b) A culpa no que tange à insuficiência do património da pessoa coletiva para a satisfação das dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período do exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste; ou
- c) A responsabilidade pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.

De salientar que para que o instituto da reversão possa operar, compete à administração tributária provar a gerência de facto. Após vários anos de evolução jurisprudencial, ao contrário do que defendia a administração, passou a ser pacífico o entendimento de que a presunção de gerência do art.º 11.º do Código do Registo Comercial²¹ não abrange o exercício efetivo da gerência, antes pelo contrário, daquele registo não se pode retirar, de uma forma automática e simplista, uma presunção legal de exercício de facto da gerência.

A Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro, ao aditar o n.º 7 a este art.º 23.º veio, a nosso ver, colocar-nos um problema. É que nos parece que o n.º 7 do art.º 23.º da LGT não está conforme à sustação dos processos de execução fiscal prevista neste art.º 180.º do CPPT.

Segundo o Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, *“No domínio de vigência do CPCI e do CPT, o STA entendia maioritariamente que a reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários não podia ocorrer sem a prévia excussão do património do devedor originário (e seus sucessores ou responsáveis solidários, se for caso disso)”*²²²³.

Entendia o Pleno do STA que a reversão contra os responsáveis subsidiários apenas era possível após a completa excussão dos bens do devedor originário.

²¹ “O registo por transcrição definitivo constitui presunção de que existe a situação jurídica, nos precisos termos em que é definida”

²² JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário, 6.ª Edição, Áreas Editora, 2011, pág. 65

²³ Neste sentido os acórdãos do STA em que o referido Conselheiro foi relator, de 11.03.1998, Proc.º 21818.

Era esse também o parecer de Isabel Marques da Silva²⁴, que entendia não ser possível a reversão contra o responsável subsidiário por não estar definido com precisão o montante por si devido, devendo o processo de execução fiscal ficar suspenso até à completa excussão do património da sociedade, sem prejuízo de, tal como refere o art.º 23.º da LGT, se poderem adotar as providências cautelares adequadas.

O mesmo Conselheiro tem-se pronunciado agora, no sentido de que de harmonia com o preceituado no art.º 23.º, n.º 2 da LGT, a reversão da execução fiscal contra os responsáveis subsidiários depende da insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários²⁵.

Para já e após a introdução do n.º 7 ao art.º 23.º da LGT, ainda não é conhecida jurisprudência sobre o assunto. Aguardemos.

2.1.2 Suspensão da execução em virtude de ação judicial sobre os bens penhorados

Nos termos do art.º 172.º do CPPT a execução fiscal suspende-se quanto aos bens penhorados, se estiver a decorrer ação judicial em que se discuta a sua posse.

Quando recebido (judicialmente), o incidente de embargos de terceiro (art.ºs 167.º do CPPT e 356.º do CPC) suspende igualmente a execução fiscal. Para que esta suspensão opere, não é necessária, na nossa opinião, a prestação de qualquer garantia, uma vez que o art.º 356.º do CPC refere que o despacho que receba os embargos determina a suspensão do processo em que se inserem, quanto aos bens a que dizem respeito, bem como a restituição provisória da posse, se o embargante a houver requerido, podendo todavia o juiz condicioná-la à prestação de caução pelo requerente.

Conforme refere a alínea d) do n.º 1 do art.º 909.º do CPC, se a coisa vendida não pertencia ao executado e foi reivindicada pelo dono, a venda em execução fica sem efeito.

²⁴ ISABEL MARQUES DA SILVA, A Responsabilidade Tributária dos Corpos Sociais – Problemas Fundamentais do Direito Tributário, Vislis Editora, Lisboa, 1999

²⁵ JORGE LOPES DE SOUSA, Obra citada, pág. 64.

Assim, a suspensão aqui referida destina-se a evitar não só problemas aos pretensos adquirentes dos bens penhorados, como a descredibilização das vendas efetuadas em sede de execução.²⁶

Porém, a execução apenas fica suspensa quanto a estes bens, prosseguindo quanto aos demais bens penhorados.

Poderá tratar-se de uma suspensão parcial da execução, porquanto, havendo outros bens em relação aos quais não exista litígio, quanto a estes, não opera a suspensão, conforme é referido na parte final do art.º 172.º do CPPT.

Sendo a finalidade última do processo executivo a cobrança coerciva dos créditos tributários, não faria sentido que penhorados bens do executado em relação aos quais não exista litígio sobre a sua propriedade ou posse, se suspendessem as diligências até à venda em virtude da existência de outros bens em relação aos quais esse litígio se verificasse. É que com a venda destes bens, pode ser arrecada importância suficiente para o pagamento da quantia exequenda e acrescido, caso em que a execução seria declarada extinta, nos termos do art.º 176.º do CPPT.

A suspensão total do processo executivo apenas opera se os bens em relação aos quais existe litígio sobre a propriedade ou posse forem os únicos bens conhecidos do executado.

2.1.3 Efeito do processo de recuperação da empresa e de falência na execução Fiscal

Prevê o art.º 180.º do CPPT que, sendo proferido despacho de recuperação de empresa ou declarada a insolvência, serão de imediato suspensos os processos de execução fiscal pendentes bem como todos os que de novo vierem a ser instaurados contra a mesma empresa, logo após a sua instauração, e que o tribunal competente avocará os processos de execução fiscal pendentes, os quais serão apensados ao processo de insolvência, onde o Ministério Público reclamará o pagamento dos respetivos créditos.

Trata-se aqui de uma suspensão “*ope leges*” que operará sem mais qualquer formalidade, a benefício da insolvência.

²⁶ JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e de Processo Tributário – Vol. II, Áreas Editora, 6.ª Edição, 2011, pág. 244

A declaração de insolvência produz efeitos em relação às ações pendentes à data da declaração de insolvência, previstas no art.º 85.º do CIRE.

Logo, o art.º 180.º do CPPT deverá ser apreciado em articulação com o que sobre o assunto se refere não só no art.ºs 85.º mas também no art.º 88.º do CIRE.

Assim, nos termos do art.º 85.º do CIRE, declarada a insolvência, todas as ações em que se apreciem questões relativas a bens compreendidos na massa insolvente, intentadas contra o devedor, ou mesmo contra terceiros, mas cujo resultado possa influenciar o valor da massa, e todas as ações de natureza exclusivamente patrimonial intentadas pelo devedor são apensadas ao processo de insolvência, desde que a apensação seja requerida pelo administrador da insolvência, com fundamento na conveniência para os fins do processo. O juiz requisita ao tribunal ou entidade competente a remessa, para efeitos de apensação aos autos da insolvência, de todos os processos nos quais se tenha efetuado qualquer ato de apreensão ou detenção de bens do insolvente.

Bem assim, a declaração de insolvência determina a suspensão de quaisquer diligências executivas ou providências requeridas pelos credores da insolvência que atinjam os bens integrantes da massa insolvente e obsta à instauração ou ao prosseguimento de qualquer ação executiva intentada pelos credores da insolvência e que atinjam bens integrantes da massa (art.º 88.º, n.º1, 2.ª parte do CIRE). Porém, se houver outros executados, a execução prossegue contra estes. Tratando-se de execuções que prossigam contra outros executados e não hajam de ser apensadas ao processo nos termos do n.º 2 do artigo 85.º, é apenas extraído, e remetido para apensação, traslado do processado relativo ao insolvente (art.º 88.º, n.º 2 do CIRE).

O art.º 180.º do CPPT, determina que proferido o despacho judicial de prosseguimento da ação de recuperação da empresa ou declarada falência, serão sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que de novo vierem a ser instaurados contra a mesma empresa, logo após a sua instauração (n.º 1), e que o tribunal judicial competente avocará os processos de execução fiscal pendentes, os quais serão apensados ao processo de recuperação ou ao processo de falência, onde o Ministério Público reclamará o pagamento dos respetivos créditos pelos meios aí previstos, se não estiver constituído mandatário especial (n.º 2).

Por sua vez, o art.º 181.º do CPPT estabelece que declarada a insolvência, o administrador da insolvência requer, no prazo de 10 dias a contar da notificação da sentença, a citação pessoal dos chefes dos serviços periféricos locais da área do domicílio fiscal do insolvente ou onde possua bens ou onde exista qualquer estabelecimento comercial ou industrial que lhe pertença, para, no prazo de 15 dias, remeterem certidão das dívidas do insolvente à Fazenda Pública (n.º1) e que no prazo de 10 dias, a contar da notificação da sentença que tiver declarado a insolvência ou da citação que lhe tenha sido feita em processo de execução fiscal, o administrador da insolvência requer, sob pena de incorrer em responsabilidade subsidiária, a avocação dos processos em que o insolvente seja executado ou responsável e que se encontrem pendentes nos órgãos da execução fiscal do seu domicílio, e daqueles onde tenha bens ou exerça comércio ou indústria, a fim de serem apensados ao processo de insolvência (n.º 2).

Para além disso, o juiz requisita ao tribunal ou entidade competente a remessa, para efeitos de apensação aos autos da insolvência, de todos os processos nos quais se tenha efetuado qualquer ato de apreensão ou detenção de bens do insolvente.

Para confundir ainda mais a situação, o n.º 2 do art.º 180.º do CPPT²⁷ determina:

“O tribunal judicial competente avocará os processos de execução fiscal pendentes, os quais serão apensados ao processo de recuperação ou ao processo de falência, onde o Ministério Público reclamará o pagamento dos respetivos créditos pelos meios aí previstos, se não estiver constituído mandatário especial”.

O n.º 2 do art.º 181.^{o28}, determina:

“No prazo de 10 dias a contar da notificação da sentença que tiver declarado a falência ou a citação que lhe tenha sido feita em processo de execução fiscal, requererá o liquidatário judicial, sob pena de incorrer em responsabilidade subsidiária, a avocação dos processos em que o falido seja executado ou responsável e que se encontrem pendentes nos órgãos de execução fiscal do seu domicílio, e daqueles onde tenha bens ou exerça comércio ou indústria, a fim de serem apensados ao processo de falência”.

No “Relatório do Grupo Para o Estudo da Política Fiscal – Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal”, de 3 de outubro de 2009, é recomendado que se proceda à harmonização do disposto no artigo 180.º do CPPT com o disposto no artigo 85.º

²⁷ Estabelece o efeito do processo e recuperação da empresa e de falência na execução fiscal

²⁸ Estabelece os deveres do liquidatário judicial da falência

do CIRE, por forma a prever que a remessa dos processos, para efeitos de apensação aos autos de insolvência, respeita apenas aos processos de execução fiscal nos quais se tenha efetuado qualquer ato de apreensão ou detenção de bens compreendidos na massa insolvente. E que o artigo 180.º do CPPT deverá, ainda, ser harmonizado com o artigo 88.º do CIRE, no sentido de ali se considerar que as execuções fiscais, não obstante a declaração de insolvência, poderão prosseguir contra outros executados.

Até hoje, parece-nos, nada foi feito. Apenas se aditou²⁹ ao art.º 23.º da LGT, um novo n.º 7, onde se determina:

“O dever de reversão previsto no n.º 3 deste artigo é extensível às situações em que seja solicitada a avocação de processos referida no n.º 2 do art.º 181.º do CPPT, só se procedendo ao envio dos mesmos a tribunal após despacho do órgão da execução fiscal, sem prejuízo da adoção das medidas cautelares aplicáveis”.

Esta alteração parece-nos, no entanto, incongruente com o que se determina no art.º 180.º do CPPT. Na verdade, este dispositivo legal impõe a sustação dos processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e de todos os que de novo vierem a ser instaurados contra a mesma empresa, logo após a sua instauração, a partir do momento em que é proferido o despacho judicial de prosseguimento da ação de recuperação da empresa ou declarada a falência.

Se no n.º1 do art.º 180.º do CPPT determina a sustação dos processos pendentes e dos que vierem a ser instaurados e o n.º 2 prevê a avocação dos processos pelo tribunal judicial, como poderá o órgão da execução fiscal dar cumprimento ao dever de adotar as medidas cautelares aplicáveis num processo que legalmente está suspenso?

A suspensão do processo implica a proibição da prática de quaisquer atos processuais.

Estamos perante um efeito suspensivo automático inerente à prolação de despacho judicial de prosseguimento da ação de recuperação de empresa ou declaração de insolvência e avocação ao tribunal judicial dos processos de execução fiscal pendentes.

²⁹ Aditamento efetuado pela Lei n.º 64-B/2011, de 30 de dezembro – Lei do OE 2012

Conforme determina o art.º 1.º do CIRE, o processo de insolvência é um processo de execução universal o qual, na impossibilidade de ser estabelecido um plano de insolvência, visa a dissolução do património do devedor insolvente. Mas é também um processo de execução *concursal*, visto que, (contrariamente ao processo executivo singular em que apenas são chamados os credores com garantia real sobre os bens penhorados), todos os credores são chamados a intervir no processo, independentemente da natureza do seu crédito. É um processo que se destina à satisfação de “*todos os credores*” na exata medida dos seus créditos, sendo os pagamentos regulados pelos art.ºs 174.º a 177.º do CIRE, prevendo que o pagamento aos credores comuns, na hipótese da insuficiência da massa para a satisfação integral dos mesmos tenha lugar na proporção dos seus créditos (art.º 176.º).

2.1.4 Suspensão da execução – Penhora do direito e ação a herança indivisa

Prevê a alínea c) do art.º 232.º do CPPT que efetuada a penhora no direito e ação a herança indivisa, e correndo inventário, o órgão de execução fiscal comunicará o facto ao respetivo tribunal e solicitar-lhe-á que oportunamente informe quais os bens adjudicados ao executado, podendo, neste caso, a execução ficar suspensa por período não superior a um ano.

2.1.5 Declaração de falhas

O art.º 272.º do CPPT não é mais do que uma espécie de “suspensão forçada” da execução fiscal porquanto determina que deve ser declarada em falhas pelo órgão da execução fiscal a dívida exequenda e acrescido quando, em face de auto de diligência, se demonstre a falta de bens penhoráveis do executado, dos seus sucessores e responsáveis subsidiários ou subsidiários, quando seja desconhecido o executado e não for possível identificar o prédio que originou a dívida exequenda que originou o tributo se este tiver incidido sobre a propriedade imobiliária ou se encontrar em parte incerta o devedor do crédito penhorado o executado não possua outros bens.

Dizemos “suspensão forçada”, uma vez que em face dos pressupostos referidos no mencionado art.º 272.º, não resta mais ao órgão da execução fiscal do que proceder à declaração em falhas da execução cuja dívida se encontra a ser cobrada coativamente, a qual prosseguirá (art.º 274.º), sem necessidade de nova citação e a todo o tempo, salvo

prescrição, (a qual não se suspende no decurso do prazo em que decorre a declaração em falhas), logo que haja conhecimento que o executado, os seus sucessores ou outros responsáveis passem a possuir bens penhoráveis, ou no caso em que se identifique o executado ou o prédio a que se refere a alínea b) do n.º 2 do art.º 272.º.

2.1.6 Reclamações das decisões do órgão da execução fiscal

Existe ainda a possibilidade de suspensão da execução fiscal, no caso de o executado apresentar reclamação para o Tribunal Tributário, dos atos praticados pelo órgão de execução fiscal ou de outras autoridades da administração tributária que afetem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiros, nos termos do art.º 276.º e ss. do CPPT.

O art.º 276.º do CPPT prevê a possibilidade de recurso para a tutela judicial de quaisquer decisões do órgão da execução fiscal ou de outras autoridades da administração tributária que afetem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiros.

Muito embora a epígrafe do art.º 276.º do CPPT refira “reclamações” das decisões do órgão da execução fiscal a verdade é que a alínea n) do n.º 1 do art.º 97.º do CPPT refere que o processo judicial tributário compreende “o recurso dos atos praticados na execução fiscal, no próprio processo ou, nos casos de subida imediata, por apenso, tal como a alínea d) do art.º 101.º da LGT refere que são meios processuais tributários “o recurso dos atos praticados na execução fiscal, no processo ou, nos casos de subida imediata, por apenso”. Logo, parece-me que quando o art.º 276.º se refere a “reclamações” antes deveria fazê-lo a “recursos”. De qualquer modo, o que interessa é que a “reclamação” prevista no aludido art.º 276.º constitui um incidente no processo de execução fiscal, por ser uma ocorrência estranha ao desenvolvimento normal do mesmo³⁰.

Não se tratará aqui duma “suspensão legal” porque não expressa na lei, mas antes duma suspensão tácita, porquanto nas situações em que o recurso se fundamentar em prejuízo irreparável causado por algumas ilegalidades³¹, deverá ser submetido de imediato à apreciação do tribunal. Tal subida da reclamação ao tribunal, nos próprios autos, até à alteração introduzida pela Lei n.º 66-B/2012, de 31 de dezembro, que aprovou o OE/2013,

³⁰ JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, Lições de Procedimento e Processo Tributário, 3.ª Edição, Coimbra Editora

³¹ Art.º 278.º, n.º 3 do CPPT

impedia, na prática, que a administração tributária procedesse à tramitação do respetivo processo, uma vez que o mesmo se “encontrava na posse do juiz”.

O n.º 1 do art.º 278.º do CPPT determina, como regra, que o tribunal só conhecerá das reclamações quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final. No entanto, o n.º 3 vem excepcionar que aquele regime não se aplica quando a reclamação se fundamentar em prejuízo irreparável.

Estabelece-se no n.º 1 do art.º 278.º a regra da subida diferida da reclamação, enquanto no n.º 3 se estabelece a exceção a essa regra, prevendo-se a subida imediata quando a recurso se fundamentar em prejuízo irreparável ao executado ou a terceiros.

Tal como Carlos Paiva³² refere, entendemos que, deve ser considerado como suscetível de causar “prejuízo irreparável”, todo e qualquer ato decisório, praticado no âmbito do processo de execução fiscal, que produza efeitos que não possam ser reparados, se ocorrer a subida diferida da respetiva reclamação a tribunal.

O que tem vindo a acontecer é que a administração tributária se pretende substituir ao juiz e entendendo que não se verifica a possibilidade de prejuízo irreparável, não remete de imediato o recurso a tribunal e, pior ainda, quando o remete, continua a praticar atos no processo de execução por considerar que a subida do mesmo não implica a suspensão da execução, visto que continua na posse dos meios informáticos que lhe possibilitam a tramitação necessária à cobrança coerciva.

Ora, no caso de o reclamante invocar prejuízo irreparável, o órgão da execução fiscal não mais terá de fazer senão analisar os fundamentos do recurso e decidir se existem motivos que o levem à revogação do ato reclamado, nos termos do n.º 2 do art.º 277.º do CPPT ou, caso contrário, proceder à sua remessa ao tribunal no prazo de dez ou trinta dias conforme se trate de ato praticado pelo órgão da execução fiscal ou por entidade diversa (n.ºs 4 e 5).

Não é ao órgão da execução fiscal que compete, fazendo um juízo de prognose, verificar se considera ou não que há posições jurídicas processuais do executado que fiquem irremediavelmente afetadas com a retenção do recurso e decidir do seu envio ao

³² CARLOS PAIVA, *Processo de Execução Fiscal*, Almedina, 2.ª Edição, 2013

tribunal a final, nos termos do n.º 1 do art.º 218.º do CPPT. Tal competência é do tribunal, que, entendendo que o recurso não devia ter subido de imediato em virtude de ter sido invocado prejuízo irreparável quando esse perigo não existe, deve devolver o processo ao órgão da execução fiscal, que o voltará a remeter no momento oportuno, o mais provavelmente depois de feita a penhora ou a venda.

Sobre o efeito suspensivo deve referir-se que, atendendo quer à redação da alínea n) do n.º 1 do art.º 97.º do CPPT quer à redação da alínea d) do art.º 101.º da LGT (que referiam “o recurso, no próprio processo, dos atos praticados na execução fiscal”) não restava qualquer dúvida de que o recurso tinha efetivo efeito suspensivo, uma vez que, remetido o processo ao tribunal, não poderia nele ser praticado qualquer ato processual por parte do órgão da execução fiscal, visto que o mesmo deixava de estar na sua posse.

Com a alteração operada pelo OE/2013, os normativos referidos passaram a mencionar “o recurso dos atos praticados na execução fiscal, no processo ou, nos casos de subida imediata, por apenso”.

Tal alteração, introduzida pelo legislador (leia-se administração tributária), mais não teve em vista do que transpôr para a lei o entendimento da administração tributária de que embora a reclamação tivesse de subir de imediato, não tinha efeito suspensivo e portanto lhe permitia continuar a tramitar o processo executivo, designadamente no sentido de operar compensações nos termos do art.º 89.º do CPPT e a efetuar penhoras de reembolsos devidos ao executado. Passou assim a lei a determinar que no caso de subida imediata do recurso o mesmo sobe por apenso, ou seja, salvaguarda-se agora expressamente a possibilidade do processo de execução fiscal poder continuar a ser tramitado na pendência da reclamação.

A subida “por apenso” que agora expressamente ficou consagrada, poderá ser interpretada como reveladora da intenção de se retirar o efeito suspensivo dos recursos de atos praticados na execução fiscal com subida imediata.

No entanto não parece que a administração tributária não terá conseguido os seus intentos, porquanto na minha opinião, o processo, na pendência de recurso, apenas poderá ser tramitado relativamente a outros executados que não o reclamante, nos casos em

que no mesmo processo existam vários executados, designadamente e a título de exemplo, nas situações de reversão da execução contra vários responsáveis subsidiários.

Neste caso, o recurso deve subir ao tribunal por apenso ao traslado do processo de execução fiscal, mantendo-se o processo original no órgão da execução fiscal de modo a permitir a sua tramitação (mas apenas) contra outros possíveis executados que não o reclamante, visto que na nossa opinião, o recurso dos atos praticados na execução fiscal quando o recurso deva subir de imediato e portanto por apenso, tem efetivamente efeito suspensivo da execução relativamente ao reclamante nos termos do n.º 3 do art.º 278.º do CPPT.

De qualquer modo, parece-nos, a técnica legislativa utilizada através da lei que aprova o OE/2013 não pode deixar de ser criticável uma vez que não se vislumbra o motivo pelo qual não é antes expressamente previsto legalmente o efeito suspensivo do recurso, salvaguardando também os interesses da Fazenda Nacional associando a essa suspensão o carácter suspensivo da prescrição dos tributos em cobrança, inserindo esta disposição legal no âmbito do “recurso” e da “reclamação” referidos no art.º 49.º da LGT.

Para além disso, quando no recurso se fundamente prejuízo irreparável, o mesmo segue as regras dos processos urgentes, tendo a sua apreciação prioridade sobre quaisquer processos que devam ser apreciados no tribunal que não tenham esse carácter (n.º 5 do art.º 278.º do CPPT). Caso contrário, estaremos arbitrariamente a postergar os direitos e interesses constitucionalmente protegidos do cidadão em favor dos “hipotéticos” direitos do Estado.

Este regime de subida do recurso, tal como resulta da interpretação que a administração tributária pretendeu com a alteração legislativa levada a efeito, não satisfaz as exigências de adequação e justa medida, sacrificando a concretização da tutela jurisdicional contra atos lesivos dos interesses do cidadão contribuinte, possibilitando que o prejuízo causado não seja remediável com a possível anulação dos atos processuais entretanto praticados, como seja a venda de bens (infungíveis) de valor estimativo para o executado que não poderão ser restituídos caso o tribunal venha a atender a pretensão do reclamante anulando assim a decisão recorrida.

Este nosso raciocínio alicerça-se na constatação que de facto a jurisprudência tem sido unânime em reconhecer a subida imediata do recurso não só nos casos previstos no art.º 278.º n.º 3 do CPPT, mas antes em todas as situações em que o direito à tutela judicial efetiva dos interesses do reclamante requeira tal subida imediata como modo de evitar prejuízos aos interessados.

Até aqui, a jurisprudência constante e pacífica do STA assenta no princípio de que o recurso a que se refere o art.º 276.º do CPPT deve subir de imediato a tribunal com efeito suspensivo, sempre que a subida diferida seja suscetível de provocar prejuízos irreparáveis ao reclamante ou quando o recurso fique sem finalidade por força da subida diferida.

Segundo a jurisprudência do STA³³, “*no conceito indeterminado «prejuízo irreparável» cabem as situações em que a retenção da reclamação a torne inútil e inoperante*”. Mais, no mesmo aresto refere-se que “*há irreparabilidade do prejuízo quando, fazendo um juízo de prognose, se considere que há posições jurídicas processuais do executado que ficarão irremediavelmente afetadas com a retenção da reclamação*”.

Claro está que o acórdão referido se baseou na lei em vigor à data em que os factos em apreciação ocorreram mas os princípios jurídicos a ela subjacentes, parece-nos, devem manter-se.

É também nesse sentido que aponta o Acórdão do Pleno do STA de 06.07.2011 no Proc.º 06.07.2011. Ali se refere que apesar do carácter taxativo que a redação do n.º 3 do art.º 278.º do CPPT dá aos casos de subida imediata das reclamações, deverá ainda admitir-se, sob pena de violação do direito à tutela efetiva de direitos e interesses legítimos em matéria de contencioso administrativo, constitucionalmente garantido (cf. Art.º 268.º, n.º 4, da Constituição da República), a remessa e conhecimento imediato da reclamação sempre que, sem eles, o interessado sofra prejuízo irreparável ou sempre que, sem ele, a reclamação perca toda a utilidade.

O princípio da subida imediata do recurso, por apenso ao traslado da reclamação, deve assim, na nossa opinião, suspender a tramitação do processo de execução fiscal com referência ao reclamante, sob pena de violação do direito à tutela efetiva de

³³ Acórdão do STA de 28.09.2011 no Proc.º 0748/11

direitos e interesses legítimos em matéria de contencioso administrativo, constitucionalmente garantido (cf. n.º do art.º 268.º da CRP).

A remessa e conhecimento imediato da reclamação ocorrerá sempre que, sem eles, o interessado sofra prejuízo irreparável ou sempre que, sem eles, a reclamação perca toda a utilidade, como ali se refere, uma vez que pode suceder que a decisão reclamada, sendo considerada ilegal pelo tribunal, já tenha produzido e esgotados todos os seus efeitos ou se tenha tornado já em “facto consumado”, por já não ser possível apagar as consequências da não suspensão do processo de execução fiscal.

Em abono da bondade deste entendimento, parece-nos que seria um absurdo, contrário à lei e violadora de princípios constitucionais, admitir um recurso sem qualquer finalidade.

É claro e inequívoco que o recurso apresentado nos termos do art.º 276.º do CPPT, embora subindo de imediato e por apenso, deve ter como consequência a suspensão do processo executivo, pelo menos em relação ao recorrente.

*“O mais importante de todos os princípios é o que respeita à legalidade da atuação administrativa, no sentido que ela deve decorrer em plena submissão à lei e ao Direito (bloco da juridicidade). O alcance deste princípio é o de que a administração deve obediência não só à lei formal mas deve ter sempre em conta o interesse público, devendo abster-se de atuar quando da sua ação não resulte qualquer vantagem para o Estado”*³⁴.Diríamos nós antes que a administração, tendo embora em conta o interesse público, deve abster-se de atuar quando da sua ação não resulte qualquer vantagem para o Estado e, dessa mesma ação, possa resultar prejuízo irreparável para o contribuinte.

2.1.7 Proteção do trabalhador em caso de não pagamento pontual da retribuição

Nos termos do art.º 26.º da Lei 105/2009³⁵, o processo de execução fiscal suspende-se quando o executado, sendo trabalhador com retribuições em mora por período

³⁴ DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, Direito Fiscal e Processo Tributário, Coimbra Editora, 1.ª Edição, fevereiro 2013

³⁵ Regulamenta e altera o Código do Trabalho aprovado pela Lei n.º 7/2009, de 12 de fevereiro, e procede à primeira alteração da Lei n.º 4/2008, de 7 de fevereiro

superior a 15 dias provar que do atraso das mesmas resulta o não pagamento da quantia exequenda, sendo que essa suspensão se mantém até dois meses após a regularização das retribuições em dívida. Neste caso, a suspensão, como é lógico, opera independentemente da constituição ou prestação de garantia, bastando, para que a mesma se concretize, que o trabalhador prove, o que não parece difícil, que o motivo do atraso no pagamento dos tributos exigidos em execução fiscal não resulta da sua vontade, resulta antes da impossibilidade de cumprir com os seus compromissos, devido ao facto da existência de salários em atraso.

Verifica-se que este benefício não tem sido usado. Talvez esse facto se deva ao desconhecimento da mesma por partes dos trabalhadores devedores à Fazenda Nacional com salários em atraso.

2.2 Suspensão da Execução fiscal com base na prestação de garantia ou da sua isenção

2.2.1 Procedimento de Revisão

Determina-se no n.º 8 do art.º 92.º da LGT, que a execução fiscal será suspensa, sempre que, tendo ocorrido pedido de revisão da matéria coletável, em sede de procedimento de revisão, o parecer do perito independente esteja em conformidade com o parecer do perito do contribuinte e a administração fiscal decida em sentido diferente.

Neste caso a reclamação graciosa ou a impugnação judicial ou pedido de constituição de Tribunal Arbitral³⁶ têm efeito suspensivo quanto à parte da liquidação controvertida, em que aqueles peritos estiveram de acordo, devendo ser prestada garantia idónea e de valor adequado relativamente ao valor sobre o qual a impugnação não tem efeito suspensivo.

2.2.2 Suspensão da execução. Garantias

À luz do art.º 169.º do CPPT, a suspensão da execução fiscal terá lugar nas situações ali elencadas, desde que tenha sido constituída ou prestada garantia, nos termos dos art.ºs 195.º e 199.º do CPPT, tenha sido já efetuada penhora de bens cujo valor garanta

³⁶ Art.º 10.º do DL 10/2011, de 20 de janeiro

a totalidade da quantia exequenda e do acrescido, ou tiverem sido nomeados bens à penhora pelo executado, cujo valor seja suficiente.

De referir que a prestação de garantia não é condição “*sine qua non*” para a suspensão da execução prevista nesta norma, porquanto a mesma pode ser dispensada, nos termos dos art.ºs 52.º, n.º 4 da LGT e 170.º do CPPT.

Refere o n.º 1 deste artigo a reclamação graciosa, a impugnação judicial, o recurso judicial que tenham por objeto a legalidade da dívida exequenda, bem como os procedimentos de resolução de diferendos no quadro da Convenção de Arbitragem n.º 90/436/CEE, de 23 de julho, relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas de diferentes Estados membros.

Por força do disposto no 5 do art.º 13.º do DL 10/2011, de 20 de janeiro, que introduziu no ordenamento jurídico português a arbitragem em matéria tributária como forma alternativa de resolução jurisdicional de conflitos no domínio fiscal, à apresentação de pedido de constituição de tribunal arbitral, são equiparados os efeitos da apresentação de impugnação judicial, designadamente no que se refere à suspensão do processo de execução fiscal.

O efeito suspensivo referido no n.º 1 deste art.º 169.º restringe-se aos casos em que os referidos meios de defesa do contribuinte tenham por objeto a legalidade da liquidação da dívida exequenda.³⁷

O n.º 2 deste normativo legal, introduzido pela Lei 3-B/2010, de 28 de abril, determina que a execução fica igualmente suspensa, desde que, após o termo do prazo de pagamento voluntário, seja prestada garantia antes da apresentação do meio gracioso ou judicial correspondente, acompanhada de requerimento em que conste a natureza da dívida, o período a que respeita e a entidade que praticou o ato, bem como a indicação da intenção de apresentar meio gracioso ou judicial para discussão da legalidade ou da exigibilidade da dívida exequenda.

Esta alteração resulta, muito provavelmente da proposta constante do “*Relatório do Grupo Para o Estudo da Política Fiscal – Competitividade, Eficiência e*

³⁷ JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Procedimento e Processo Tributário – Vol. II, Áreas Editora, 6.ª Edição, 2011, pág. 218

Justiça do Sistema Fiscal”, de 3 de outubro de 2009, mais concretamente da proposta apresentada pelo Subgrupo 5³⁸.

Ali se refere:

“de acordo com interpretação literal da lei, os contribuintes não podem prestar garantia para suspender a execução antes da apresentação de reclamação graciosa ou de impugnação judicial. No entanto, enquanto decorrem os prazos para reclamar ou impugnar o ato tributário, o contribuinte pode ter necessidade de prestar garantia, antes pois da sua dedução, nomeadamente para obter uma certidão de inexistência de dívidas ou para suspender o processo de execução. Com frequência, verifica-se que os contribuintes, alvo de execuções fiscais, se veem na situação de serem obrigados, sob pena de penhora imediata dos respetivos bens, a antecipar a apresentação das suas reclamações, impugnações ou oposições, renunciando, assim, pelo menos parcialmente, por necessidade e não por opção, aos prazos processuais de que legalmente dispõem para o efeito. A lei deveria permitir a prestação da garantia, suspendendo a execução, enquanto decorrem os prazos relativos aos meios apontados e em momento anterior à apresentação da reclamação graciosa ou da impugnação judicial, terminando a suspensão, findos aqueles prazos, quando estas não fossem deduzidas. Com efeito, nada parece dever impedir que a execução se suspenda imediatamente, sendo certo que não se vislumbra qualquer prejuízo para os legítimos interesses para o credor tributário”

propondo-se que:

“Deverá, também ser introduzida no preceito legal citado norma que permita ao contribuinte manifestar a intenção de reclamar ou de impugnar a liquidação nos prazos previstos na lei (excluindo-se os casos em que a contestação apresentada tem por fundamento a nulidade e é apresentada fora dos prazos gerais), com a finalidade de obter a quantificação da garantia a prestar e obter a suspensão do processo de execução fiscal, logo que este tenha sido instaurado, de modo a que não seja obrigado a antecipar a apresentação da reclamação graciosa ou da impugnação judicial para, como hoje sucede, obter tal desiderato, como já recomendamos. E será, igualmente, importante clarificar se a apresentação de reclamação graciosa ou impugnação judicial com prestação de garantia, antes do termo do prazo de pagamento voluntário da liquidação, suspende, ou não, a extração da certidão de dívida e a subsequente instauração da execução fiscal, importando, finalmente, esclarecer, legislativa ou administrativamente, a idoneidade de algumas garantias cuja prestação é normalmente indeferida, como a fiança não bancária”.

Por sua vez o n.º 5 desta norma refere a suspensão da execução até à decisão que venha a ser proferida no âmbito dos procedimentos de compensação de créditos a que se referem os art.ºs 90.º e 91.º do CPPT.

³⁸ Subgrupo que abordou a temática do “Procedimento, Processo e Relações entre a Administração Tributária e os Contribuintes”, constituído por Mestre Rogério Fernandes Ferreira (Coordenador), Dr. António Lima Guerreiro, Dr.ª Catarina Almeida Sousa, Mestre Isabel Marques da Silva, Dr. Jesuíno Alcântara Martins e Dr.ª Manuela Roseiro

2.2.3 Pagamento em prestações e outras medidas.

O art.º 196.º do CPPT prevê a possibilidade de as dívidas cuja cobrança esteja a ser exigida em processo executivo poderem ser pagas em prestações, mediante determinadas condições.

O n.º 3 do art.º 198.º do CPPT prevê que, no caso de pedido de pagamento em prestações, o executado que pretenda a suspensão da execução constitua ou preste garantia idónea nos termos do art.º 199.º ou, em alternativa, obtenha autorização para a sua dispensa.

Um dos problemas que se levanta no caso de ser autorizado o pagamento em prestações nos termos do art.º 196.º do CPPT, prende-se com proteção dos credores com garantia sobre os bens que tenham sido oferecidos e aceites como garantia nos termos do n.º 4 do art.º 199.º.

Na verdade, o n.º 3 do art.º 218.º do CPPT, prevê que possam ser penhorados pelo órgão da execução fiscal os bens apreendidos por qualquer tribunal, não sendo, a execução, por esse motivo, sustada ou apensada. Daqui resulta que não se aplica ao processo de execução fiscal a norma do n.º 1 do art.º 871.º do CPC que determina que *“pendendo mais de uma execução sobre os mesmos bens, é sustada, quanto a estes, aquela em que a penhora tenha sido posterior”*, ou seja, penhorados na execução fiscal bens que já se encontrem penhorados por qualquer tribunal, pode a administração tributária proceder à venda dos bens, independentemente de se tratar de uma segunda penhora. Claro está que o credor a favor de quem os bens se encontrem onerados com garantia real, depois de registada a penhora dos mesmos após a sua concretização pelo tribunal, sempre poderá reclamar os seus créditos em requerimento dirigido ao órgão da execução fiscal, nos termos do art.º 240.º do CPPT.

Pode acontecer que o processo de execução comum corra em simultâneo com o processo de execução fiscal, levando a que os bens penhorados possam ser vendidos duas vezes, devendo prevalecer a venda que tiver sido efetuada em primeiro lugar. Assim, será de toda a conveniência que a administração tributária reclame os seus créditos no processo de execução comum, como será do interesse do credor comum reclamar os seus créditos no processo de execução fiscal.

No entanto, o inverso também é possível. Também o tribunal judicial pode penhorar bens em processo de execução comum que se encontrem já penhorados em execução fiscal, uma vez que o n.º 1 do art.º 835.º do CPC determina que *“executando-se dívida com garantia real que onere bens pertencentes ao devedor, a penhora inicia-se pelos bens sobre que incida a garantia e só pode recair noutros quando se reconheça a insuficiência deles para conseguir o fim da execução”*.

Pode acontecer de a administração tributária autorizar o pagamento em prestações aceitando a suspensão do processo de execução fiscal com base em garantia constituída através da penhora por si efetuada em primeiro lugar.

Aqui começa o dilema de saber como acautelar os interesses dos terceiros credores no caso de as dívidas exigidas em execução fiscal se encontrarem a ser pagas em prestações e os respetivos processos se encontrarem legalmente suspensos. Se a garantia apresentada e aceite de modo a suspender a execução fiscal tiver por base bens que venham a ser onerados por qualquer forma, designadamente uma segunda penhora a favor de terceiros, ver-se-ão estes impossibilitados de fazer valer os direitos inerentes ao seu crédito, uma vez que um hipotético processo de execução comum ficará sustado nos termos do art.º 871.º do CPC.

Nos termos da alínea e) do art.º 2.º do CPPT, são de aplicação supletiva ao procedimento e processo judicial tributário as regras do CPC.

O n.º 1 do art.º 882.º do CPC refere que *“é admitido o pagamento em prestações da dívida exequenda, se exequente e executado, de comum acordo, requererem, ao agente de execução, a suspensão da execução”* e o n.º 1 do art.º 883.º do CPC, determina que *na falta de convenção em contrário, vale como garantia do crédito exequendo a penhora já feita na execução, que se manterá até integral pagamento, sem prejuízo do disposto no art.º 885.º”*.

Por sua vez, o n.º 1 do art.º 885.º do CPC estipula que *“fica sem efeito a sustação da execução se algum credor reclamante, cujo crédito esteja vencido, requerer o prosseguimento da execução para satisfação do seu crédito”*.

Coloca-se então o problema da garantia de terceiros credores com garantia sobre os bens penhorados e que sirvam de garantia de créditos exequendos que se encontrem a ser cobrados no processo de execução fiscal no regime prestacional.

Neste caso, os interesses da administração tributária, exequente que permitiu e acordou um pagamento em prestações da dívida exequenda mediante a prestação duma garantia real que constitui também garantia real a favor de terceiros, coloca efetivamente em causa o interesse desses mesmos terceiros. É que a suspensão da execução fiscal, pode impedir os terceiros credores com garantia de fazer valer os seus direitos no sentido de arrecadar o que lhes é devido.

Conforme refere Rui Duarte Moraes³⁹, a questão foi colocada ao Tribunal Constitucional, com invocação da violação dos art.ºs 62.º, n.º 1 e 18.º, n.º 1, da CRP. A decisão⁴⁰ foi pela constitucionalidade.

No entanto, parece-nos, o acordo entre a administração tributária e o executado em que se estabelece o pagamento em prestações, não poderá impedir os credores com garantia real de proceder à cobrança dos seus créditos, uma vez que o n.º 1 do art.º 20.º da CRP consagra o direito fundamental de acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva, ao consagrar que *“a todos é assegurado o acesso ao Direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, ...”*.

Argumentar, como já vimos, que a disposição do art.º 885.º do CPC não é aplicável ao processo de execução fiscal, não será aceitável, uma vez que no próprio CPPT não se prevê idêntica tutela dos direitos dos credores comuns, o que consubstanciaria uma inconstitucionalidade. A verdade é que, não dispondo o CPPT de qualquer norma idêntica à do art.º 885.º do CPC, terá esta de ser aplicada, sob pena de se estar a subverter e postergar um dos direitos fundamentais já referidos. Terá, assim, na nossa opinião, plena aplicação tal dispositivo legal na execução fiscal, em virtude do princípio da subsidiariedade já referido.

A *ratio do art.º 885.º do CPC* é a tutela das expectativas dos credores reclamantes com créditos com garantia real já vencidos perante a hipótese do exequente,

³⁹ Rui Duarte Moraes, A Execução Fiscal, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra 2010

⁴⁰ Ac. Tribunal Constitucional n.º 5/99, de 19/01/99

em conluio com o devedor acordar o pagamento em prestações tendo em vista apenas a sustação da execução e assim defraudar o pagamento preferencial dos credores com garantia real. Muito embora se possa argumentar que a teleologia do art.º 885.º não se enquadra e que não se justifica em relação ao processo tributário em virtude de neste o pagamento em prestações estar dependente de critérios objetivos, evitando-se assim o defraudar das expectativas dos terceiros credores, o certo é que, ao aceitar essa hipotética teoria, podemos estar a contribuir para que o credor com garantia real tenha de aguardar o prazo de suspensão acordado para o pagamento em prestações. Será o credor com garantia real obrigado a esperar tanto tempo em virtude da Fazenda Pública, embora no estrito cumprimento da lei e de critérios objetivos ter “acordado” um pagamento em prestações? Não nos parece.

Aliás, não se diga que o processo de execução fiscal, tendo em atenção o disposto no art.º 148.º do CPPT se destina apenas à cobrança coerciva das dívidas ali referidas. O princípio é efetivamente esse. Mas na prática, na nossa opinião, o que acontece é diferente.

Até ao final de 2011, a redação do art.º 244.º do CPPT, referia que a venda se realizava após o termo do prazo de reclamação de créditos, podendo ser suspensa mediante decisão fundamentada do órgão da execução fiscal a realização da venda caso o valor dos créditos reclamados pelos credores (...) for manifestamente superior ao da dívida exequenda e acrescido, podendo a execução prosseguir em outros bens e que a venda só se realizaria após o trânsito em julgado da decisão de verificação e graduação de créditos, caso desta resultasse valor dos créditos reclamados aí referidos ser inferior ao montante da dívida exequenda e acrescido.

Com a alteração introduzida pela Lei n.º 64-B/2011, de 30.12 (OE/2012), passou a constar do referido normativo apenas que “*A venda realiza-se após o termo do prazo de reclamação de créditos*”.

O art.º 244.º na sua redação inicial, tinha como finalidade principal que a execução fiscal servisse para a cobrança dos créditos tributários e não de créditos de terceiros. Se os créditos de terceiros a graduar antes dos créditos tributários fossem superiores a este, o órgão da execução fiscal tinha a possibilidade de optar por

fundamentadamente, com base em critérios resultantes da sua experiência e bom senso, suspender a venda dos bens.

Já não é assim atualmente. Com a nova redação do art.º 244.º, “a venda realiza-se após o termo do prazo de reclamação de créditos” logo, foi retirada a possibilidade de o órgão da execução fiscal optar pela suspensão da venda, o que conduz a que na prática, se proceda a vendas cujo produto se destina, face à nossa experiência pessoal, quase na sua totalidade a satisfazer créditos de terceiros, principalmente de entidades bancárias. Poderia então dizer-se que está desvirtuada a finalidade da cobrança coerciva de dívidas elencadas no art.º 148.º do CPPT.

Também no caso do pagamento por sub-rogação⁴¹ o sub-rogado pode requerer a instauração ou o prosseguimento da execução fiscal para cobrar do executado o que por ele tiver sido pago (salvo tratando-se de segunda sub-rogação), com a agravante de que a dívida paga pelo sub-rogado conserva todas as garantias, privilégios, e processo de cobrança (execução fiscal). Muito embora numa primeira fase o processo de execução fiscal por finalidade arrecadar dívidas tributárias, nesta fase, passa a destinar-se à cobrança de créditos de terceiros, com todos os direitos e prerrogativas atribuídas à cobrança de dívidas tributárias.

Pelos motivos expostos, não nos repugna que no processo de execução fiscal possa ser aplicado o disposto no art.º 855.º do CPC.

A ser assim, deverá a administração tributária em obediência ao princípio constitucional e fundamental de acesso ao direito e à tutela jurisdicional efetiva por parte dos cidadãos, rescindir o “acordo” de pagamento em prestações e proceder ao levantamento da suspensão da execução, se algum credor reclamante, cujo crédito esteja vencido, requerer o prosseguimento da execução para satisfação desse crédito, conforme refere Jorge Lopes de Sousa⁴².

Defende o referido autor que não se tendo pretendido excluir a possibilidade do pagamento em prestações na execução fiscal, nas situações em que há bens penhorados e

⁴¹ Art.ºs 91.º e 92.º do CPPT

⁴² JORGE LOPES DE SOUSA, Código de Processo e de Procedimento Tributário, Áreas Editora, 2011, Vol. III, a págs. 403 e 404

credores com garantia real sobre eles, se está perante uma lacuna de regulamentação, visto não estarem assegurados os interesses desses credores.

Trata-se duma lacuna que impõe a aplicação de legislação subsidiária, que consta do CPC, ao abrigo do disposto na alínea e) do n.º 2 do art.º 1.º do CPPT, permitindo dessa forma que qualquer credor reclamante cujo crédito esteja vencido venha requerer o prosseguimento da execução para satisfação do seu crédito, nos termos do art.º 855.º, n.º 1, do CPC.

Ainda segundo o mesmo autor, adaptando o regime do CPC ao processo de execução fiscal, se algum credor com garantia real requerer o prosseguimento da execução, o órgão da execução fiscal deverá decidir, em 10 dias, se desiste da penhora que tenha efetuado ou faz prosseguir a execução ficando sem efeito a decisão que autorizou o pagamento em prestações. Como o levantamento da penhora não parece ser possível (diríamos nós que por força do art.º 235.º n.º 2 do CPPT: *“a penhora não será levantada qualquer que seja o tempo por que se mantiver parada a execução, ainda que o motivo não seja imputável ao executado”*) por estar a funcionar como garantia do pagamento em prestações, parece, segundo a opinião de Jorge Lopes de Sousa que sufragamos, que o requerimento de prosseguimento da execução apresentado por qualquer credor reclamante terá como consequência ficar sem efeito a possibilidade de pagamento em prestações, exceto quando os credores com garantia real sobre os bens penhorados sejam chamados a pronunciar-se sobre essa possibilidade e com ela concordem.

Para finalizar, concluiremos que o regime processual previsto para o pagamento em prestações, quer na LGT quer no CPPT, não acautela a tutela efetiva das expectativas dos credores com garantia real sobre os bens penhorados, após a citação para concurso de credores e, como tal, conclui-se que a situação em apreço configura um caso omissio, pelo que terá de ser aplicado, ao processo tributável, o regime do CPC, por força do disposto na alínea e) do n.º 2 do art.º 1.º do CPPT, sendo de aplicar, nestes casos, o disposto no art.º 885.º do CPC.

2.2.4 Suspensão da execução – Oposição

Muito sumariamente dir-se-á que nos termos do art.º 212.º do CPPT, a oposição suspende a execução, nos termos do referido Código. De notar que, na redação do

art.º 169.º n.º 5 do CPPT que vigorou até à alteração introduzida no art.º 169.º do CPPT pela Lei n.º 3-B/2010, de 28 de abril era condição para que se aplicasse a suspensão da execução, que a mesma fosse recebida pelo tribunal (n.º 5 do art.º 169.º), sendo que a partir da entrada em vigor da referida Lei, passou a ser suficiente a sua apresentação (n.º 9 do art.º 169.º).

De referir que na opinião de Rui Duarte Morais, *“A apresentação de oposição à execução, mesmo que recebida, não tem, só por si, efeito suspensivo quanto ao processo de execução fiscal, como o não têm a apresentação de uma reclamação graciosa ou de uma impugnação judicial da liquidação. (...) A execução fiscal, em razão da dedução da oposição, será suspensa nos mesmos termos em que tal acontece estando pendente impugnação ou reclamação da liquidação (art.º 212.º do CPPT).”*⁴³

Salientamos que a suspensão referida só opera com a isenção ou a prestação de garantia, nos termos dos art.ºs 52.º da LGT e 169.º do CPPT.

Até final do ano de 2011, colocava-se a questão de saber se o executado que pagasse a dívida exequenda podia manter o direito ao prosseguimento da oposição por si deduzida. A jurisprudência entendia o contrário, por considerar que o pagamento da dívida⁴⁴, sendo causa da extinção da execução, conduzia à inutilidade superveniente da lide e ao consequente arquivamento da oposição.

Para resolver esse problema e acautelar da melhor forma os interesses dos contribuintes devedores, a Lei n.º 66-B/2012, de 31.12 (OE/2013), veio introduzir o n.º 3 do art.º 176.º do CPPT, que determina que o disposto na alínea a) do n.º 1 não prejudica o controlo jurisdicional da atividade do órgão da execução fiscal, nos termos legais, caso se mantenha a utilidade da apreciação da lide, o que permite que o devedor que o pretenda, pode efetuar o pagamento voluntário da dívida exequenda, podendo mesmo assim ver apreciada a oposição à execução por si apresentada.

⁴³ RUI DUARTE MORAIS, A execução Fiscal, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra, 2010.

⁴⁴ Art.º 176.º, n.º 1, alínea b) do CPPT.

3 AS GARANTIAS

3.1.1 A prestação de garantia suficiente e idónea à suspensão da execução

Os tipos de garantias previstas no CPPT são as referidas nos art.ºs 195.º e art.º 199.º do referido diploma.

Os n.ºs 1 e 2 do art.º 199.º do CPPT referem-se ao tipo de garantias que podem ser prestadas de acordo com a remissão do n.º 1 do art.º 169.º do CPPT.

A garantia idónea prevista no n.º 1 do art.º 199 do CPPT consistirá, então, em garantia bancária, caução, seguro-caução ou qualquer meio suscetível de assegurar os créditos do exequente. Por sua vez, o n.º 2 do aludido artigo refere que, a garantia idónea poderá consistir ainda, a requerimento do executado e mediante concordância da administração tributária, em penhor ou hipoteca voluntária, aplicando-se o disposto no art.º 195º, com as necessárias adaptações. Por seu turno o n.º 4 do mesmo artigo refere que a penhora já feita sobre os bens necessários para assegurar o pagamento da dívida exequenda e acrescido ou a efetuar em bens nomeados para o efeito pelo executado, no prazo estipulado no n.º 6.

Ao falarmos no problema da prestação de garantia que seja suficiente e idónea à suspensão da execução fiscal, teremos de abordar a hipótese da isenção de garantia referida no n.º 4 do art.º 52.º da LGT, onde se refere que a administração tributária pode, a requerimento do executado, isentá-lo da prestação de garantia desde que se verifiquem os seguintes pressupostos:

- a) Que a sua prestação cause prejuízo irreparável ao executado;
- b) Em caso de manifesta falta de meios económicos revelados pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido;
- c) Desde que em qualquer dos casos insuficiência ou inexistência de bens não seja da responsabilidade do executado.

Os pressupostos referidos nas alíneas a) e b) são alternativos, ou seja, basta que se verifique um ou outro, enquanto o pressuposto referido em c) é sempre de verificação necessária.

Por sua vez, n.º 3 do art.º 170.º do CPPT determina a forma mediante a qual o executado deve requerer a dispensa de garantia. Tal disposição obriga a que o pedido de isenção seja fundamentado de facto e de direito e instruído com a prova documental necessária à apreciação no sentido da apreciação do pedido.

O n.º 4 do art.º 170.º determina que o pedido de dispensa de garantia será resolvido no prazo de 10 dias após a sua apresentação e o n.º 5 do mesmo dispositivo define quem é a entidade competente para a decisão.

Com a introdução do n.º 5 do art.º 170.º do CPPT, veio resolver-se uma questão polémica no que respeita à competência para decidir a dispensa da garantia. Neste momento, a competência passou a estar plenamente definida, sendo que a competência para decidir é do órgão da execução fiscal, exceto quando o valor da dívida exequenda for superior a 500 unidades de conta, caso em que essa competência é do órgão periférico regional.

Até aqui, havia quem entendesse que a competência era do órgão da execução fiscal exceto se a dívida fosse superior a 500 unidades de conta, por aplicação do disposto no n.º 9 do art.º 199.º do CPPT.

Era esta, parece-nos a posição assumida por Rui Duarte Morais⁴⁵. Segundo a interpretação do referido autor, no que respeita à competência para apreciar as garantias (aceitando-se a mesma teoria quanto à competência para a dispensa de garantia) não faria muito sentido que o art.º 199.º do CPPT (no então n.º 8 que corresponde ao atual n.º 9), *“contém, na economia do Código “regime geral” relativo às garantias, que temos por aplicável salvo disposição específica em contrário”*, defendendo ser difícil compreender que a lei pudesse prever a competência de dois órgãos diferentes da administração tributária para a prática de atos que são substancialmente os mesmos (apreciação das garantias oferecidas pelo contribuinte), apenas porque acontecem em diferentes momentos e a diferentes “pretextos”.

⁴⁵ RUI DUARTE MORAIS, A execução Fiscal, Almedina, 2.ª Edição, Coimbra, 2010, págs. 78 a 80

Com o merecido respeito, não era na altura a nossa opinião.

Efetivamente, o art.º 170.º do CPPT, que se refere à dispensa de garantia está integrado no Título IV- Da execução Fiscal, Capítulo I - Disposições gerais, Secção VII – Da suspensão, interrupção e extinção do processo, enquanto o n.º 9 do art.º 199.º, que se refere às garantias, está integrado Título IV, Capítulo II – Do processo, Secção IV – Do pagamento em prestações. No n.º 9 do art.º 199.º determina-se que é competente para apreciar as garantias a prestar nos termos do presente artigo a entidade competente para autorizar o pagamento em prestações (sublinhado nosso).

Ora, o art.º 170.º não tem a ver com o pagamento em prestações. O art.º 170.º versa sobre a dispensa de garantia e determina que “*deve o executado requerer a dispensa da garantia ao órgão da execução fiscal*” e que “*o pedido a dirigir ao órgão da execução fiscal deve ser fundamentado de facto e de direito...*” (sublinhado nosso), o que nos levava a concluir que a competência seria do órgão da execução fiscal.

A Lei n.º 66-B/2012 de 31.12 (OE/2013) veio dissipar as dúvidas porventura existentes. Trata-se de norma inovadora no que tange à competência para apreciação da dispensa de garantia. Não nos restam agora dúvidas de que houve necessidade de atribuir *ex novo* a competência nos casos de dívida exequenda superior a 500 UC's, ao órgão periférico regional da administração tributária.

Sobre as condições a observar por partes dos serviços da administração tributária no que tange à concessão de dispensa/isenção de garantia idónea em processo de execução fiscal foi publicado o ofício-circulado n.º 60.077, de 29.07.2010, da Direção de Serviços de Gestão de Créditos Tributários⁴⁶, que tem levantado alguma celeuma, sobretudo pelo rigor imposto e pelas condições rígidas e inflexíveis que são impostas, o que tem levado já a que a jurisprudência se tenha pronunciado profusamente em sentido contrário ao ali preconizado.

O referido ofício-circulado impõe regras rígidas no que se refere à culpa dos executados na insuficiência ou inexistência de bens. No caso das pessoas singulares, no entanto, deverá considerar-se verificado este pressuposto se o executado demonstrar que a causa de insuficiência ou inexistência de bens não é imputável de qualquer forma à sua

⁴⁶ <http://www.portaldasfinancas.gov.pt>

conduta e se não for feita prova, pela administração tributária, de que a atuação do interessado teve influência ou contribuiu diretamente de alguma forma para a inexistência ou insuficiência de bens penhoráveis. Quanto às pessoas coletivas vai mais longe, ao determinar:

“No caso específico das pessoas coletivas, apenas se deve considerar verificado este pressuposto nos casos em que a insuficiência ou inexistência de património não possa resultar da atuação empresarial, ou seja, apenas quando a dissipação de património não possa resultar da atuação empresarial, ou seja, apenas quando a dissipação dos bens esteja na absoluta indisponibilidade da empresa ou da administração que a representava ou representa, como seja, por exemplo, o caso de catástrofe natural ou humana imprevisível. Fora destes casos, existirá sempre uma responsabilidade da empresa pelo destino dado aos bens que fazem parte do património coletivo/empresarial, baseada na atuação gestonária dos seus administradores ou gerentes, pelo que, em tais situações, não se poderá considerar verificado este pressuposto de dispensa”.

O recente Acórdão do TCAN, de 14.03.2013, no Proc.º 00997/12.8 BEPT⁴⁷, com o qual concordamos, vem deitar por terra aquela teoria, ao referir

“...

VII – Não pode interpretar-se o requisito da falta de responsabilidade do executado na génese da insuficiência ou inexistência de bens do modo como a Administração Tributária fixou no Ofício-Circulado n.º 60.077, de 29.07.2010, na particular referência às pessoas coletivas, sob pena de somente se admitir que a irresponsabilidade daquele apenas poderia ser motivada por situações de “casos fortuitos” ou de “força maior”, externos à empresa e/ou à sua administração, conceitos a que não só o legislador não alude na redação da norma em causa, como intrinsecamente se encontram em manifesta antinomia com o conceito jurídico de “responsabilidade”, o que deixaria afinal a norma em causa praticamente desprovida de conteúdo útil.

VIII – Atento o primado da lei sobre as orientações administrativas (princípio da legalidade), as regras estatuídas nas circulares da Administração Tributária, têm que respeitar o quadro normativo legislativo de referência – normas jurídicas primárias –, que lhe é prevalente. E quando aquelas estabelecem um sentido normativo que não tem acolhimento na norma legislativa que pretensamente é interpretada, estão afinal a derrogá-la e a criar norma jurídica inovatória inválida.”

Vem este aresto confirmar aquilo que defendemos, ou seja, que a interpretação que a administração tributária pretende dar ao disposto no n.º 4 do art.º 52.º da LGT é abusiva, discricionária e violadora dos princípios de boa-fé que devem nortear a atuação da administração.

⁴⁷ Relator Desembargador Pedro Marchão Marques

Quanto ao ónus da prova sobre a culpa da insuficiência ou inexistência de bens do executado para o pagamento da dívida exequenda e acrescido, sendo o processo de execução fiscal, como já se referiu, um processo de natureza judicial, é ao executado que compete fundamentar de facto e de direito e instruir o pedido com a necessária prova documental (n.º 3 do art.º 170.º do CPPT). E se é certo que fazer prova pela negativa é difícil, certo é que a mesma tem de ser feita nos termos previstos no CC visto que se trata de um direito que no caso concreto o executado quer ver reconhecido.

O ónus da prova da verificação dos factos constitutivos dos direitos dos contribuintes recai sobre quem invoca esses factos (art.º 74.º, n.º 1 da LGT e art.º 342.º do CC), neste caso, sobre o contribuinte executado.

A complicação surge quanto à necessidade de provar que em qualquer dos casos a insuficiência ou inexistência de bens não é da responsabilidade do contribuinte. Se é certa a dificuldade em provar pela negativa que não é da sua responsabilidade, sempre se poderá dizer que o executado pode fazer prova pela positiva de quais os motivos que conduziram a essa situação e que conduzam à conclusão da sua “não culpa”.

O que o executado terá de provar em primeiro lugar, é que a prestação da garantia lhe causa prejuízo irreparável ou a manifesta falta de meios económicos revelados pela insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido.

É o que nos refere o Acórdão do Pleno do STA de 17.12.2008 no Proc.º 327/08⁴⁸

“I – É sobre o executado que pretende a dispensa de garantia, invocando explícita ou implicitamente o respetivo direito, que recai o ónus de provar que se verificam as condições de que tal dispensa depende, pois trata-se de factos constitutivos do direito que pretende ver reconhecido.

...”

o Acórdão do STA de 02.02.2011 no Proc.º 16/11⁴⁹

“... ”

II – Independentemente de a dispensa de prestação da garantia assentar na ocorrência de prejuízo irreparável ou na manifesta falta de meios económicos do executado, é sobre este que impende o ónus da alegação e prova dos pressupostos para tal dispensa: o

⁴⁸ Relator Conselheiro Jorge Lopes Sousa

⁴⁹ Relator Conselheiro Casimiro Gonçalves

prejuízo irreparável ou a insuficiência de bens penhoráveis para o pagamento da dívida exequenda e acrescido e de que não houve dissipação de bens com intuito de diminuir a garantia dos credores.”

e ainda, o Acórdão do STA de 19.12.2012 no Proc.º 01298/12⁵⁰

“...

III - A lei é clara na exigência que formula de que o pedido de dispensa, a dirigir ao órgão de execução fiscal, seja *instruído com a prova documental necessária* (cf. o n.º 3 do artigo 170.º do CPPT), norma esta que, não devendo ser interpretada, sob pena de inconstitucionalidade, como uma restrição probatória, obriga, contudo, a que, salvo casos excecionais e devidamente justificados, os documentos indicados pelos requerentes para prova dos factos constitutivos do direito à dispensa da prestação de garantia sejam desde logo juntos ao requerimento em que é solicitada a dispensa.”

Quanto ao tipo de garantias previstas, à sua prestação e aceitação por parte da administração tributária das garantias em si, regem os art.ºs 195.º e 199.º do CPPT.

Diremos em primeiro lugar que o contrato de garantia é um negócio atípico inominado com perfeito enquadramento no princípio da liberdade contratual previsto no art.º 405.º do CC, segundo o qual, com base nesse mesmo contrato, o garante, neste caso um Banco, se obriga a pagar a um terceiro beneficiário no caso a Fazenda Nacional através da administração tributária) certa quantia, verificado o incumprimento por parte do mandante ou ordenante (o devedor) nesse contrato.

Contrariamente à fiança, em que a obrigação do fiador é acessória da que recai sobre o principal devedor⁵¹, a garantia bancária apresenta-se como um contrato autónomo em relação ao contrato base. É este um dos traços distintivos da garantia bancária em relação à fiança e uma das características que lhe conferem autonomia que é mais patente ainda quando a garantia deva ser prestada à primeira solicitação, “*on first demand*”, tal como está a ser exigido pela administração tributária.

O pagamento à primeira solicitação, “*on first demand*”, assumido pelo garante perante o beneficiário, implica a obrigação de pagar a este a indemnização objeto de garantia, não podendo pois opor-lhe quaisquer exceções reportadas à relação principal.

⁵⁰ Relatora Conselheira Isabel Marques da Silva

⁵¹ Art.º 627, n.º 2 do CC

Já no que concerne à fiança, o fiador pode opor ao credor, não só os meios de defesa que lhe são próprios, como também os que competiriam ao próprio devedor principal, o afiançado.

Por sua vez, o n.º 2 do aludido artigo 199.º refere que, a garantia idónea poderá consistir ainda, a requerimento do executado e mediante concordância da administração tributária, em penhor ou hipoteca voluntária, aplicando-se o disposto no art.º 195.º com as necessárias adaptações.

Quanto ao penhor, diremos que é uma garantia regulada nos art.ºs 666.º a 685.º do CC que *“confere ao credor o direito à satisfação do seu crédito, bem como dos juros, se os houver, com preferência sobre os demais credores, pelo valor de certa coisa móvel, ou pelo valor de créditos ou outros direitos não suscetíveis de hipoteca, pertencentes ao devedor ou a terceiro”*.

O penhor incide, portanto, sobre bens ou direitos não suscetíveis de serem hipotecados.

Nos termos do art.º 686.º do CC, a hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a terceiro com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo e que a obrigação garantida pela hipoteca pode ser futura ou condicional.

Não interessará aqui divagar muito sobre o conceito e os tipos de hipoteca nem sobre a forma da sua constituição. No entanto, salientamos, quanto aos tipos de hipoteca, que a mesma pode revestir a forma de hipoteca voluntária⁵², hipoteca legal⁵³ ou hipoteca judicial⁵⁴.

Quanto à prestação de garantia a favor de terceiros por parte de sociedades comerciais através de garantias reais como é a hipoteca voluntária já se pronunciou o TAF do Porto, através de sentença de 30.04.2013, Proc.º 108/13.2BEPRT, no sentido de tal prestação de garantias ser contrária ao escopo da sociedade, apenas o não sendo *“se existir*

⁵² Prevista nos art.ºs 712.º a 717.º do CC

⁵³ Prevista nos art.ºs 704.º a 709.º do CC

⁵⁴ Prevista nos art.ºs 710.º e 711.º do CC

justificado interesse próprio da sociedade garante ou se se tratar de sociedade em relação de domínio ou de grupo".

Por seu turno o n.º4 do referido art.º 199.º do CPPT refere que vale como garantia a penhora já feita sobre os bens necessários para assegurar o pagamento da dívida exequenda e acrescido ou a efetuar em bens nomeados para o efeito pelo executado, no prazo estipulado no n.º7.

Claro está que ao falarmos do conceito de garantia idónea estamos a falar dum conceito indeterminado e discricionário, pelo que também em relação a este assunto a administração tributária se tem mostrado bastante exigente quanto ao tipo de garantia a prestar.

Basta a consulta ao ofício-circulado n.º 60.076, de 29.07.201, da DSGCT da AT⁵⁵, que visa uniformizar os procedimentos dos serviços da administração tributária sobre a constituição e manutenção de garantia idónea em processo de execução fiscal, para se confirmar essa “preferência por garantias de maior liquidez” em detrimento doutras garantias expressamente previstas na lei, em virtude destas incidirem sobre bens “cujo valor pecuniário” poder ser de mais incerta e indireta realização ou execução.

Neste ofício-circulado são elencadas as ordens de preferência, por parte da administração tributária, no que concerne à aceitação de garantias.

No referido ofício-circulado determina-se que em primeiro lugar se deve dar preferência às garantias constantes do n.º 1 do art.º 199.º do CPPT, e só depois devem ser aceites as constantes do n.º 2.

Do referido ofício extrai-se a ideia de que, se não for possível a constituição de qualquer das garantias referidas no n.º 1 do art.º 199.º, deverá dar-se preferência à constituição de garantias sobre bens imóveis sob a forma de hipoteca voluntária, de preferência sobre imóveis que não se encontrem onerados, ou sobre aqueles em que o valor líquido (deduzido do valor dos ónus ou encargos que sobre os mesmos incidam) seja suficiente.

⁵⁵ <http://www.portaldasfinancas.gov.pt>

Refere ainda a referida instrução administrativa que no caso de plano de insolvência ou de PEC⁵⁶, hoje substituído pelo SIREVE⁵⁷, sistema de recuperação do Decreto-Lei n.º 178/2012, de 3 de agosto e que entrou em vigor em 1 de setembro seguinte, a penhora não produzirá efeitos enquanto se mantiver a suspensão dos processos de execução fiscal inerentes a tais situações, pelo que os serviços apenas devem aceitar a constituição de garantias pelas formas previstas no n.º 1.

Mais determina aos serviços o aludido ofício que a penhora de bens móveis só poderá ser aceite como garantia, esgotada a possibilidade da constituição de garantia por qualquer das formas já referidas e bem assim que a penhora apenas servirá de garantia nos casos referidos no n.º 4 do art.º 199.º do CPPT cujo plano prestacional não decorra de situações de insolvência ou no âmbito de plano de recuperação económica legalmente previsto.

Quanto à constituição e manutenção de garantias sobre participações sociais, determina o ofício-circulado n.º 60.078, de 30.08.2010, o modo como devem proceder os serviços à sua avaliação, apreciação da idoneidade e à sua constituição, que nos abstermos aqui de reproduzir.

3.1.2 A Fiança

Quanto aos motivos de a administração colocar os maiores entraves à constituição de fiança em detrimento da garantia bancária, caução ou seguro caução referidos na primeira parte do n.º 1 do art.º 199.º, já nos referimos anteriormente e resumidamente resumem-se ao facto de o pagamento à primeira solicitação, “*on first demand*”, assumido pelo garante (o Banco) perante o beneficiário (a administração tributária), implica a obrigação de pagar a este a indemnização objeto de garantia, não podendo pois opor-lhe quaisquer exceções reportadas à relação principal, enquanto na fiança, o fiador se pode opor ao credor, não só através dos meios de defesa que lhe são próprios, como também dos que competiriam ao próprio devedor principal, o afiançado

Sobre a constituição de fiança, referiremos que, muito embora a mesma não esteja expressamente referida no n.º 1 do art.º 199.º do CPPT, na nossa opinião, deverá

⁵⁶ Plano Extrajudicial de Recuperação

⁵⁷ Sistema de Recuperação de Empresas por Via Extrajudicial

também configurar garantia idónea, em face da existência tanto de instruções administrativas como de vária jurisprudência nesse sentido.

De qualquer modo, a segunda parte do n.º 1 do art.º 199.º do CPPT refere que a garantia pode ser prestada por qualquer meio suscetível de assegurar os créditos do exequente.

Se a primeira parte tipifica com clareza e sem margem de dúvidas quais os tipos de garantia (garantia bancária, caução, seguro caução), a segunda parte apresenta-nos um conceito aberto, ao referir “qualquer outro meio suscetível de assegurar os créditos do exequente).

Há quem defenda, doutrinal, jurisprudencial e até dentro da própria administração fiscal – grupo em que nos incluímos), que a enunciação dos tipos de garantia referidos é meramente exemplificativa querendo antes abarcar todo o tipo de garantias desde que o seu valor seja suficiente.

Existe até um despacho do SEAF, com o n.º 642/2002, de 11 de março de 2002, que determina que *«Os Serviços da Direção-Geral dos Impostos competentes, nos termos do disposto no n.º 8 do artigo 199.º do CPPT, para apreciar as garantias a prestar para assegurar os créditos tributários exequendos, devem aceitar a título de garantia e em cumprimento do consignado no n.º 1 do artigo 199.º do CPPT, qualquer garantia ou meio suscetível de assegurar os créditos do Estado, designadamente a fiança de pessoa singular ou coletiva, respetivamente domiciliada ou com sede em território português, cujos rendimentos de fonte nacional, património localizado em Portugal e/ou capital social e declarações de rendimentos demonstrem a sua capacidade sustentada de pagar o montante a garantir, nos termos do n.º 5 daquele mesmo artigo 199.º do CPPT»*.

A administração tributária entende não ser de dar cumprimento deste despacho, porquanto na sua parte final se diz que o mesmo carece, como condição de eficácia, da transposição para uma circular administrativa, por forma a vincular a AT, em conformidade com o disposto no art.º 55.º do CPPT

Diga-se ainda, no atinente ao Despacho nº 642/2002, de 2002/03/11, do Gabinete do SEAF, a que se refere a douda sentença sob recurso, que o mesmo carecia, como condição de eficácia, da transposição para uma circular administrativa, por forma a vincular a AT, em conformidade com o disposto no art.º 55º do CPPT, o que resultaria do próprio texto do despacho em crise, o qual, na sua parte final (ponto 3) refere; “*dê-se*

conhecimento à DGCI deste entendimento, solicitando a emissão de Circular administrativa, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 55.º do CPPT, que acolha as orientações referidas (...) ”, o que não aconteceu.

Sobre este assunto foi até publicado na “Revista do Ministério Público”, n.º 131 – julho: setembro de 2012o artigo da autoria dos Juristas Gonçalo Bulcão e Paulo Marques, ambos Inspectores Tributários da Administração Tributária e Aduaneira, onde é expressa, em resumo, a posição da administração tributária sobre a aceitação da fiança como garantia idónea, com o título “ **«O calcanhar de Aquiles»⁵⁸: A fiança como garantia no processo de execução fiscal**”.

O referido artigo, que os autores denominam de doutrinário, pretende, na sua opinião, contribuir para a análise da (in)admissibilidade da fiança como garantia para efeitos de suspensão do processo de execução fiscal, referindo os referidos autores nas suas conclusões que “*Entendemos que a fiança, tal como as outras garantias não enunciadas no artigo 199.º do CPPT, não pode ser aceite como idónea para justificar uma suspensão da execução fiscal, a qual reveste sempre carácter residual, atento o princípio da indisponibilidade do crédito tributário. Para evitar qualquer interpretação que a isso conduza, seria preferível que então se suprimisse do n.º 1 daquele artigo a expressão «ou qualquer meio suscetível de assegurar os créditos do exequente» que, na nossa opinião, serve apenas como introdução ao disposto nos números seguintes. Estando a dificultar a leitura clara do preceito, será dispensável*”.

Perante esta constatação, fica a dúvida se o que pretendem os referidos autores é pura e simplesmente a truncagem da 2.ª parte do n.º 1 do art.º 199.º de modo a evitar a interpretação que a doutrina e a jurisprudência efetivamente lhe têm atribuído e deste modo se passar a permitir apenas as formas de garantia referida na primeira parte da norma.

Contrariamente ao entendimento da melhor doutrina e jurisprudência, entendem aos autores referidos, resumidamente que os n.ºs 2 e 4 do art.º 199.º surgem como regulamentações da parte final do n.º 1, como atesta, referem, a utilização da “expressão” ainda” do n.º 2, e “para efeitos do n.º 1” no n.º 4. Concluindo que o elenco das garantias constantes deste número é taxativo e não exemplificativo.

⁵⁸ Já Antunes Varela se referia ao “calcanhar de Aquiles” da fiança...

É entendimento da administração tributária que nos n.ºs 2 e 4 o legislador especifica o que se entende “por meio suscetível de assegurar os créditos do exequente” em concreto, pelo que não serão de aceitar outros meios de garantia senão os ali previstos especificamente.

No entendimento da administração, sufragado também pelos dois citados trabalhadores da administração tributária, é de que a segunda parte do n.º 1 do art.º 199.º é dispensável na norma e deveria ser truncada, em virtude de desvirtuar o sentido da mesma.

A justificação apresentada pela administração tributária para o afastamento da fiança, é a de que para além de se tratar duma garantia pessoal e não real, as três figuras garantísticas referidas na primeira parte do n.º 1, pela sua liquidez, autonomia e certeza do seu recebimento são as únicas que asseguram a cobrança dos créditos da Fazenda Pública. Estes três tipos de garantia, na opinião da administração, apresentam uma regulamentação própria e controlo por parte das entidades de supervisão do setor que as assume, ou seja o Banco de Portugal e o Instituto de Seguros de Portugal, pelo que a sua liquidez e pagamento imediato (“*on first demand*”), diríamos, se encontram assegurados.

Não vai, no entanto, nesse sentido, a jurisprudência, que unanimemente tem vindo a considerar a fiança como garantia idónea.

A fiança está regulada nos art.ºs 627.º e seguintes do CC.

Através da fiança, um terceiro (fiador) responsabiliza-se em nome do devedor através duma garantia pessoal, assumindo a obrigação de com o seu património próprio, responder pelo cumprimento da dívida, dizendo melhor, pelo incumprimento do devedor.

Trata-se duma garantia especial das obrigações, porque surge ao lado da garantia geral que é o património do devedor principal.

É certo que o art.º 637.º do CC determina que além dos meios que lhe são próprios, o fiador tem o direito de opor ao credor aqueles que competem ao devedor, salvo se forem incompatíveis com a obrigação do fiador e que a renúncia do devedor a qualquer meio de defesa não produz efeito em relação ao fiador. Mas é também certo que o fiador

pode, à partida, renunciar ao benefício da excussão prévia⁵⁹, não podendo invocar tal instituto legal, se expressamente tiver renunciado ao mesmo e se, em especial, tiver assumido a obrigação de principal pagador, nos termos da alínea a) do art.º 640.º do CC.

Argumenta a administração com o facto de o património do fiador ser mutável o que confere à fiança um carácter de fragilidade que poderá colocar em causa os fins a que se destina.

Mas a verdade é que o n.º 8 do art.º 169.º do CPPT refere que quando a garantia constituída nos termos do art.º 195.º ou prestada nos termos do art.º 199.º se tornar insuficiente é ordenada a notificação do executado dessa insuficiência e da obrigação de reforço ou prestação de nova garantia idónea, no prazo de 15 dias, sob pena de ser levantada a suspensão da execução.

Não fica a posição da administração salvaguardada se periodicamente “avaliar” o património do fiador a fim de verificar se a fiança continua ser idónea e caso contrário proceder à notificação do executado para o seu reforço ou prestação de nova garantia?

Tem a jurisprudência⁶⁰ vindo unanimemente a contrariar a posição da administração tributária neste aspeto entendendo em vários arestos que do art.º 199.º do CPPT não resulta a exclusão da fiança como forma legalmente admissível de prestação da garantia e, pelo contrário, deve ser admitida por referência à previsão na parte final do seu n.º 1 “*ou qualquer meio suscetível de assegurar os créditos do exequente*”.

É certo que se aceita que, sendo oferecida fiança, a sua idoneidade deva ser apreciada pelo órgão competente da administração tributária caso a caso, em concreto, em face da suscetibilidade do património do fiador responder pela dívida e acrescido, não podendo no entanto a fiança ser recusada como garantia idónea com o fundamento desta não assegurar plena e seguramente a cobrança do seu crédito, com total desprezo pelos legítimos interesses do executado.

⁵⁹ Art.º 638.º do CC

⁶⁰ Entre outro e para citar apenas os mais recentes, ver: Ac. STA de 10.10.012, Proc.º 0916/12; Ac. STA de 10.10.2012, Proc.º 0922/12; Ac. TCAN de 11.1.2012, Proc.º 00944/12.7BEPRT; Ac. STA de 19.12.2012, Proc.º 1414/12; Ac. TCAN de 15.02.2013, Proc.º 02031/12.9BEPRT

Não poderia terminar sem referir que no Relatório do Grupo para o Estudo da Política Fiscal, Competitividade, Eficiência e Justiça do Sistema Fiscal, de 3 de outubro de 2009, se recomendava que *“A Administração Tributária deverá ter em consideração as condições financeiras das empresas na exigibilidade da prestação de garantias, devendo dispensar as mesmas sempre que se verifiquem os pressupostos legais para a sua dispensa. Por outro lado, poderá incentivar o recurso à penhora de bens e diligenciar no sentido de a avaliação dos bens ser célere, justa e equilibrada, de modo a alcançar os fins da execução fiscal. Por seu lado, deverá ainda ser ponderada a revisão da forma de determinação do valor da garantia a prestar, admitindo-se que os valores atuais são demasiado elevados”*.

Efetivamente, se a referida recomendação, em 2009 alertava para a necessidade de se ter em consideração condições financeiras das empresas na exigibilidade da prestação de garantias, tal recomendação será hoje de repensar, tendo em atenção a degradação da economia das empresas que se tem vindo a verificar.

De notar que já depois de concluído o nosso trabalho, a DSGCT fez difundir, através de mensagem de correio electrónico de 24.05.2013, (18:07 horas), instruções visando a uniformidade de procedimentos e apoio aos serviços na tomada de decisão tendo em vista a defesa dos interesses do credor tributário, quando sejam apresentadas, no âmbito da execução fiscal, garantias tituladas por fianças tendo em vista a suspensão dos processos, tendo em atenção que nos termos de *“firmada e reiterada jurisprudência, a fiança, cabe no conceito aberto a que alude o n.º 1 do art. 199.º do CPPT quando se refere a qualquer meio susceptível de assegurar os créditos do exequente”*.

Parece assim que a AT passará a adoptar o entendimento jurisprudencial sobre esta matéria.

4 ÍNDICE BIBLIOGRÁFICO

CARLOS PAIVA, PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL, ALMEDINA, 2.ª EDIÇÃO, 2013

DIOGO LEITE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES, JORGE LOPES DE SOUSA, LEI GERAL TRIBUTÁRIA (ANOTADA E COMENTADA), ENCONTRO DA ESCRITA, 4.ª EDIÇÃO, 2012

DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, Direito Fiscal e Processo Tributário, Coimbra Editora, 1.ª Edição, Fevereiro 2013.

GONÇALO BULÇÃO E PAULO MARQUES, REVISTA DO MINISTÉRIO PÚBLICO, N.º 131 – JULHO: SETEMBRO DE 2012. “ «O CALCANHAR DE AQUILES»: A FIANÇA COMO GARANTIA NO PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL”.

ISABEL MARQUES DA SILVA, A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS CORPOS SOCIAIS – PROBLEMAS FUNDAMENTAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO, VISLIS EDITORA, LISBOA, 1999

JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, LIÇÕES DE PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO, COIMBRA EDITORA, 3.ª EDIÇÃO, 2009

JOSÉ LEBRE DE FREITAS, A AÇÃO EXECUTIVA DEPOIS DA REFORMA, 5.ª EDIÇÃO, COIMBRA EDITORA, 2009

JORGE LOPES DE SOUSA, CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO – VOL. II, ÁREAS EDITORA, 6.ª EDIÇÃO, 2011

JORGE LOPES DE SOUSA, CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO – VOL. III, ÁREAS EDITORA, 6.ª EDIÇÃO, 2011

JORGE LOPES DE SOUSA, CÓDIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO – VOL. IV, ÁREAS EDITORA, 6.ª EDIÇÃO, 2011

JOSÉ ANTÓNIO DA COSTA ALVES E JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS, MANUAL DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTÁRIO, MINISTÉRIO DAS FINANÇAS E DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, DIREÇÃO-GERAL DOS IMPOSTOS, CENTRO DE FORMAÇÃO, LISBOA, 2008

JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, PRINCÍPIOS DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO, EDITORIAL FRAGMENTOS, LDA, 1987

MARIA DO ROSÁRIO EPIFÂNIO, MANUAL DE DIREITO DA INSOLVÊNCIA, ALMEDINA, 3.ª EDIÇÃO, 2011

PAULO MARQUES, RES FISCALIS – OS DIREITOS REAIS NA ATIVIDADE TRIBUTÁRIA, VOLUME II, GARANTIA DAS OBRIGAÇÕES, MINISTÉRIOS DAS FINANÇAS, DIREÇÃO-GERAL DOS IMPOSTOS, CENTRO DE FORMAÇÃO, LISBOA 2009

RELATÓRIO DO GRUPO PARA O ESTUDO DA POLÍTICA FISCAL, COMPETITIVIDADE, EFICIÊNCIA E JUSTIÇA DO SISTEMA FISCAL, DE 3 DE OUTUBRO DE 2009 – SECRETARIA DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS – MINISTÉRIO DAS FINANÇAS

RUI DUARTE MORAIS, A EXECUÇÃO FISCAL, ALMEDINA, 2.ª EDIÇÃO, COIMBRA, 2010

RUI DUARTE MORAIS, MANUAL DE PROCEDIMENTO E PROCESSO TRIBUTÁRIO, ALMEDINA, COIMBRA, 2012